

规范与实证会计新视野

刘万丽 (厦门大学会计系 福建 厦门 361005)

【摘要】 本文首先从概念的高度阐述规范与实证应实现理论的统一,进而结合我国的会计准则,说明两者在理论功能和实践检验上相结合的必要性,结合中国实际,从而就发现的问题,提出解决方案。

【关键词】 规范会计 实证会计 理论功能 实践检验

“真正科学的魅力,应当是科学精神与人文精神的统一”!对于我们来说,在传统规范法需要持续提升层次的同时,时尚的实证法也要立足现实,实现理性回归,中国会计研究应该走规范法与实证法相结合之路,在两种研究方法的各自完善中相互包容,在彼此借鉴中协同进步。规范会计理论已有几百年的历史,而实证会计理论从 20 世纪 60 年代后期才出现,在国外现在是主流,而在我国也逐渐成为主流,可以看到财会类的一级刊物近期发表的文章大都是实证方面的,对此,我谈一些自己的看法。

1 概念

葛家澍教授 1986 年在研究会计学时就提出了会计理论的定义:“会计学……把人们对会计这一实践活动的认识,加以系统化和条理化,形成一套完整的会计知识体系。”1996 年他又进一步指出:“我们把财务会计解释为来自财务会计实务,高于会计实务,反过来又可指导会计实务的一套规范性的概念框架。它的任务在于解释、预测并指导财务会计实务。”

E S Hendriksen(1992)“会计理论可定义为一套逻辑严密的原则:①使实务工作者、投资人和债权人、经理和学生更好地理解当前的会计实务;②提供评估当前会计实务的概念框架;③指导新的会计实务和程序的发展。”(Accounting Theory 5th edition)

吴水澎教授 1996 年在分析了马克思主义辩证唯物论的认识论之后得出会计理论的定义:“人类在长期会计实践的过程中,在取得感性认识的基础上,经过辩证的思维运动,所产生的关于会计的理性认识,即范畴、概念、观点的体系。它反过来又用于指导会计实践。”

卢永华教授 2002 年指出会计理论可以定义为:“来源与会计实践,又反过来指导会计实践,并在会计实践中接受检验得会计知识体系。”“会计理论就是在反映会计实践、指导会计实践、规范会计实践得过程中,发挥着解释会计实践、预测会计实践得理论功能。”

A R Bakkaoui(2004)指出“会计理论的首要目标是为会计行为和事项作的预测与解释提供一个基础。我们假定,如同一项信仰,会计理论做到这一点是可能的。为此,理论被定义为以解释和预测现象为目标的,通过辨别变量之间的关系来反映现象的系统观点,一套相互联系的构思(概念)定义和命题。”(Accounting Theory 5th edition)

纵观国际和国内的文献,已有的都是对会计理论的定义,

几乎未曾涉及规范会计理论和实证会计理论的定义这一敏感问题,只是就两者对理论的看法和研究对象在研究方法上的不同做比较,但从这些大师们的定义中我们可以发现,近来会计理论的定义中似乎较多的强调了解释和预测,应该说这是受到实证会计影响的结果。

因此,笔者认为,规范与实证会计在理论的高度上应该是统一的,他们只是在研究方法和具体的领域不同,是如何和应如何的结合,会计理论是来自财务会计实务,高于会计实务,在指导会计实务的过程中受到实践的检验,在实践—认识—实践中形成的会计知识体系。

2 两者不同的理论功能

卢永华教授 2002 年指出“会计理论就是在反映会计实践、指导会计实践、规范会计实践的过程中,发挥着解释会计实践、预测会计实践的理论功能。”

这是比较明确的关于理论功能的提法,我认为在目前的研究阶段,认识两者的理论功能首先要明确两者所要解决问题的,规范会计理论所要解决的是“会计应该是什么”的问题,即要说明会计活动本身是好还是坏,是否符合某种价值判断,或对社会具有什么意义。实证会计理论所要解决的是“会计是什么”的问题,即要确认会计活动这一事实本身,研究会计本身的客观规律性和内在逻辑,分析会计变量之间的关系,并以此对会计进行分析和预测。目前,规范会计主要在会计准则(企业会计准则、企业会计制度和具体会计准则等)的制订方面发挥重要作用,比如,具体会计准则规定:持有一个企业 50% 以上的权益投资要用成本法核算。而实证会计主要的应用领域是企业盈利和企业管理行为与其他经济现象(或社会现象)的因果关系,可以看到实证会计的应用范围正在扩大,现在已经运用到对会计准则的检验,从而提出会计准则应如何,提出建设性的建议,得出了规范得结论。我们应该尽量学习美国 and 台湾目前应用较好的实验会计研究(Experimental Accounting Studies),通过建立会计实验室,模拟与所要研究的会计准则相似的会计环境,对搜集的专家或专业人士的意见进行分类、分析和概括,事前为会计准则制定提供有益的意见。

3 两者的检验方法

(马克思认识论认为,理论来自于实践,最终还是要回到实践中去检验,人的认识才能不断地提高,规范法和实证法的研究过程完全符合这一规律。因为,如果一味坚持实证法排除价值判断,那

么得出的结论没有任何实践意义,更不能运用到实际中去。要达到会计理论研究的目的,必须将实证检验的假设结论进行规范研究,将会计规范研究成果应用到实践中去,指导会计实务。实证研究的数据检验并不意味着就是实践的最终检验,这一点常常被误解。数据检验具有一定的局限性,也只能是实践检验的一个方面,而且会计实践是不断发展变化的。葛家澍教授指出:“财务会计研究亦重视理论的验证,理论的构建应当包含理论验证,即验证有关理论的有效性。理论验证是自然科学研究的基本要求,应同样适用于社会科学。”

众所周知,我国会计准则是按规范(演绎)方法制定的,是准则制定者在对我国经济体制改革现状和未来发展趋势的认识基础上做出的主观规定,它代表了规范会计实务的理想准则。但是,我国会计准则的实施环境是一个在经济体制改革下不断发展变化的环境,因而对准则的实际效用及预期目的之间关系的检验就变得尤其重要。准则制定者必须了解,现有准则的执行是否提高了会计信息的质量,是否强化、规范了企业的财务行为,是否增强了外部利益集团及企业内部使用者对会计信息的重视程度,而要获得以上各项认识,既不能依赖研究者的个人主观判断,又不能从原有理论中演绎推理而知,而必须展开广泛的会计实践,通过调查、征集意见,获得有关会计准则实施后的反馈信息,才能不断修改原有准则,使会计准则不断地发展完善。规范—实证会计研究结合吸取了规范、实证会计研究的优点,不仅弥补了传统会计理论研究中的方法论缺陷,而且可促使研究者更加注意接触会计实践,按科学的程序,从会计实践中获得对会计准则更深刻的认识。

在规范研究中,不论运用归纳法或演绎法,都离不开通过实践去检验,也就是说要同实证研究相结合。实证研究的结果不再进行规范研究,不能产生有用的科学的会计理论;相反的情况也是如此,规范研究的结果没有经过经验实证的检验,同样是空洞的,没有得到证明的非科学理论。会计学家提出会计基本假设时,往往称它们是“不言自明”的真理,用不着验证也无法验证。世界上不存在什么不言自明的真理。诺贝尔经济学奖得主科斯在《企业的性质》一文中说过:“过去,经济理论一直未能清楚地说明其假设而备受困扰。在建立一种理论时,经济学家常常忽略对其赖以成立的基础的检验。而这种检验对于防止因对有关理论赖以成立的假设缺乏了解而出现的误解和不必要的争论是必不可少的,而且对于经济学在一系列不同的假设的选择中作出正确的判断也是极为重要的。”科斯的论断也适用于会计学。研究社会科学不能照搬照抄研究自然科学的方法。化学、物理试验都可以在试验室中进行。会计学则不行。会计理论的检验标准也是实践。

4 解决办法

马克思曾说过:“一门科学只有在成功地运用数学时,才算达到真正完善的地步”。采用数学方法可以研究和描述数学要素之间及会计要素内部的数量关系,是对会计信息进行量的分析必不可少的手段。认识会计这一事物的质与量,必须将定性与定量分析相结合,才是全面的认识,否则将无法认识会计的本质与规律。实证研究法强调数学方法,为解释和预测会计实务提供了新的概念框架,拓宽了会计研究领域,把会计研究领域拓宽到资本市场研究。如会计信息和资本市场的关系、会计政策的选择、会计行为的研究等等,从而使我们对会计理论的研究又更进了一步。

现在我国资本市场正在逐步完善,发展的速度远超过西方国

家,2006年的牛市,会推动资本市场的进一步发展,更多的投资者涌入资本市场,理性的投资者对会计信息的需求越来越多,个人计算机的普及,都将进一步促进实证会计的发展,2007年,实证会计在我国学者的推动下,取得进展,各名牌大学如清华大学、厦门大学都积极举办实证会计会议,从事理论研究的学者也都开始指导学生做实证的文章,数据库技术的快速发展为实证研究提供了研究的手段,高校耗费巨资购买各种数据库,使从事实证研究的师生能够有研究的条件,笔者认为,实证会计以前受限制主要是因为数据搜集的难度大、成本太高,很多研究人员没有研究的条件。实证法和规范法之间并无人为的鸿沟,二者之间有结合的必要性:规范会计研究和实证会计研究都具有自身所不可替代的特定功能。规范会计研究在理论证明和构建会计理论时具有优势;实证会计研究则具有获得新知识、新理论的优势作用。单纯依靠规范会计研究或实证会计研究都有其自身所无法克服的各自的系统缺陷,如实证会计研究结论的概率或然性质,规范会计研究大前提的来源及正确与否的问题。会计研究过程不可能完全排除价值判断,瓦茨和齐默尔曼也承认,研究人员在建立会计理论的过程中必然带有主观随意性,研究课题的选择与理论模式的建立都会受到会计研究人员自身价值观的影响(瓦茨、齐默尔曼著,陈少华等译,2006)。实证会计研究人员很难彻底摆脱其固有的世界观、价值观、人生观、社会关系等因素的影响,进而影响其价值判断,毕竟人的本质在其现实性上是一切社会关系的总和。不过,尽管研究课题的选择和理论模式的构建会涉及价值判断,但这不会对整个实证研究过程构成实质性的影响。规范会计理论研究由于是从逻辑高度来把握整个会计理论研究过程,因此其研究成果往往和会计实务存在着一定的差距。

会计学是一门社会科学,具有极其广泛、丰富的现实性内涵,学者们对各种经济主体之间的错综复杂的经济关系进行研究,决不能闭门造车,采取简单的研究方法。会计学应该运用数学分析方法,但决不能“数学化”,不能用数学方法“化”掉会计内涵,实证会计最大的缺陷是现在还没有完整的理论体系,比较零散,研究领域窄,因此,目前最重要的是从理论概念框架整体的高度去完善它,这样才能更好的实现规范实证会计的有机结合,但我们并不要求学者们做任何研究的时候都结合,在具体的研究领域可以有所偏重。

参考文献

- [1] 葛家澍.财务会计理论研究[M].厦门大学出版社,2006
- [2] 吴水澎.中国会计理论研究[M].中国财政经济出版社,2000
- [3] 卢永华.会计科研方法论[M].中国金融出版社,2003
- [4] 科斯著,孙经纬译.企业的性质。〈企业的经济性质〉[M].上海财经大学出版社,2000
- [5] 汤云.会计理论[M].上海人民出版社,1997.
- [6] 谢龙.马克思主义哲学原理[M].人民出版社,1995
- [7] 盖地,吕志明.规范会计研究与实证会计研究评析[J].会计研究,2007(4).
- [8] 陈孟贤.当代会计研究方法:检讨和反思[J].会计研究,2007(4).
- [9] 刘峰.实证会计的方法论基础与批判[J].会计研究,1997(07).